

Dipl. Experten in Rechnungslegung & Controlling

Lösungsansätze zu den Aufgaben zur Vorbereitung auf das eidgenössische Diplom 2024.

Themen	Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer <ol style="list-style-type: none">1. Sanierung2. Fusion3. Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag4. Liquidation5. Transponierung6. indirekte Teilliquidation7. Spaltung – doppeltes Betriebserfordernis8. Geldwerte Leistungen / Dreieckstheorie9. Globale Mindeststeuer
Prüfungszeit	90 Minuten (100 Punkte)

Kontrollieren Sie, ob dieser Aufgabensatz vollständig ist. Er umfasst nebst dem Deckblatt 25 Seiten.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Sanierung (8 Punkte)

Sachverhalt

Die Gross AG besteht schon seit einigen Jahren, hat aber eine wirtschaftlich schwierige Zeit hinter sich. Nach einigen sehr guten Jahren haben sich die Verluste in letzter Zeit geäuft. Die wirtschaftliche Situation präsentiert sich wie folgt:

Aktiva		Passiva	
Liquide Mittel	500'000	Kreditoren	850'000
Debitoren	250'000	Darlehen Max Gross*	950'000
Liegenschaften	650'000	Hypotheken	900'000
Maschinen	400'000	Aktienkapital	100'000
Mobiliar	200'000		
Verlustvortrag	800'000		
	2'800'000		2'800'000

* Das Darlehen Max Gross wurde wegen schlechtem Geschäftsgang gewährt und wäre von einem unabhängigen Dritte so nicht gewährt worden.

Die Gross AG besitzt keine stillen Reserven. Vielmehr müssten aus handelsrechtlicher Sicht folgende Abschreibungen vorgenommen werden:

- Liegenschaft CHF 250'000
- Maschinen CHF 100'000
- Mobiliar CHF 150'000

Die Steuerveranlagung hat folgende Verluste festgehalten, die noch nicht mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden konnten:

2023	CHF	150'000	2018	CHF	0
2022	CHF	110'000	2017	CHF	0
2021	CHF	60'000	2016	CHF	50'000
2020	CHF	130'000	2015	CHF	30'000
2019	CHF	80'000	2014	CHF	70'000

In Zusammenarbeit mit der Bank und dem Treuhänder werden folgende Sanierungsschritte in die Wege geleitet:

- Die Bank verzichtet auf die Hälfte ihrer Hypothek (CHF 450'000.-)
- Die Kreditoren verzichten gesamthaft auf einen Teil ihrer Guthaben (CHF 200'000.-)
- Max Gross verzichtet auf CHF 550'000.- seines Darlehens
- Das Kapital der Gross AG wird um CHF 100'000.- herabgesetzt
- Max Gross zeichnet neues Kapital im Umfang von CHF 200'000.

Fragestellung

Werten Sie diese Massnahmen aus steuerlicher Sicht gemäss den nachfolgenden Fragestellungen:

Lösungsansätze

1.1 Direkte Steuern

Ordnen Sie die Sanierungsmassnahmen gemäss Sachverhalt wie folgt ein in echte und unechte Sanierungserfolge und bestimmen Sie die nach Sanierung steuerlich noch verrechenbaren Vorjahresverluste inkl. Angabe des Verfalljahres ebendieser.

Echte Sanierungserfolge (2 Punkte)	<p>Als echte Sanierungsgewinne gelten:</p> <p>Bankenverzicht in der Höhe von CHF 450'000 Kreditorenverzicht in der Höhe von <u>CHF 200'000</u> Total echte Sanierungsgewinne CHF 650'000</p>
Unechte Sanierungserfolge (2 Punkte)	<p>Als unechte Sanierungsgewinne gelten:</p> <p>Kapitalherabsetzung von CHF 100'000 Darlehensverzicht Aktionär <u>CHF 550'000</u> Total unechte Sanierungsgewinne CHF 650'000</p>
Steuerlicher verrechenbare Vorjahresverluste nach Sanierung inkl. Angabe des Verfalljahres ebendieser (3 Punkte)	<p>Mit den steuerbaren Sanierungsleistungen (Forderungsverzichte der Gläubiger) von total CHF 650'000.- können verrechnet werden:</p> <p>Die mehr als sieben Jahre zurückliegenden Verluste CHF 100'000 Der Verlust aus dem 7. Vorjahr vor dem laufenden Jahr CHF 50'000 Verluste aus den letzten sechs Jahren CHF 380'000 Verlust des laufenden Jahres (Rest) <u>CHF 120'000</u> CHF 650'000</p> <p>Noch nicht verrechnet sind somit:</p> <p>Verlust des laufenden Jahres (Rest) CHF 30'000 Zusätzlich vorgenommene Abschreibungen <u>CHF 500'000</u> CHF 530'000</p> <p>Im Rahmen der zukünftigen Verlustverrechnung ist dieser Verlust im Jahre 2023 entstanden und ist im Rahmen der Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG bis spätestens im Jahre 2030 verrechenbar.</p>

1.2 Verrechnungssteuer

Haben die Sanierungsmassnahmen gemäss Sachverhalt Verrechnungssteuerfolgen und wenn ja, welche?

Verrechnungssteuerfolgen (1 Punkt)	Sanierungsleistungen und Kapitaleinlagen im Besonderen stellen in Bezug auf die Verrechnungssteuer keinen steuerbaren Tatbestand dar (Einlage-Tatbestand).
---------------------------------------	--

Theoretische Grundlagen

Verlustverrechnung

Bei der direkten Bundessteuer können vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden (Art. 67 DBG).

Diese auf sieben Jahre befristete ordentliche Verlustverrechnung wird im DBG durch eine a.o. zeitlich unbefristete Verlustverrechnung ergänzt, indem gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG mit Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung, die nicht Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 60 Bst. a DBG darstellen, auch Verluste verrechnet werden können, die in früheren Geschäftsjahren entstanden sind und noch nicht mit Gewinnen verrechnet werden konnten (Brülisauer / Kuhn, Art. 67 DBG RZ 26).

Sanierungsleistungen

Im Rahmen einer Sanierung erbringen Dritte und/oder Gesellschafter Leistungen. Dabei resultieren Sanierungserträge, welche gemäss Kreisschreiben ESTV Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 wie folgt abgegrenzt werden:

- Forderungsverzichte und à-fonds-perdu-Leistungen durch Dritte oder Forderungsverzichte durch Gesellschafter, die Forderungsverzichten von Dritten gleichkommen, sind sogenannte echte Sanierungserträge und damit gewinnsteuerwirksam. Dabei gelten alle zu Lasten des echten Sanierungsertrags vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen als steuerlich erfolgt. Die Sanierungsleistungen können zeitlich unbeschränkt mit Verlusten verrechnet werden (Art. 67 Abs. 2 DBG). Für Aufwertungsgewinne gilt dagegen die zeitlich beschränkte Verlustverrechnung (Art. 67 Abs. 1 DBG).
- Werden Gesellschafter oder Genossenschafter sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften durch Kapitalherabsetzungen betroffen oder erbringen sie à-fonds-perdu-Leistungen, entstehen ertragsneutrale, sogenannte unechte Sanierungserträge. Die zu Lasten von unechtem Sanierungsertrag handelsrechtlich vorgenommenen Verlustausbuchungen sowie Abschreibungen und Rückstellungen gelten steuerlich als nicht erfolgt.

Unter dem Kapitaleinlageprinzip gelten der Forderungsverzicht, soweit er unechten Sanierungsertrag darstellt, und die à-fonds-perdu-Leistung durch den Gesellschafter oder Genossenschafter, wenn der Forderungsverzicht bzw. die à-fonds-perdu-Leistung auf Agio verbucht werden, als offene Kapitaleinlage und können steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Sofern und soweit die Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als Kapitaleinlage.

Reihenfolge der Verlustverrechnung

Es gilt die allgemeine Regel, dass sich die Reihenfolge der Verlustverrechnung nach dem Entstehungsjahr der Verluste richtet. Dies führt zu folgender Verlustverrechnung:

1. Mit den echten Sanierungserträgen werden erstens die ausserordentlichen Verlustvorträge gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG in der zeitlichen Reihenfolge ihrer Entstehung verrechnet (= steuerlich noch nicht mit Gewinnen verrechnete Verluste, die mehr als sieben Geschäftsjahre zurückliegen).
2. Die nach diesem ersten Schritt verbleibenden echten Sanierungserträge sind zweitens mit den ordentlichen Verlustvorträgen gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG zu verrechnen, wobei innerhalb der befristeten Verlustverrechnung die Verluste früherer Jahre zuerst zu berücksichtigen sind.
3. Verbleiben nach diesen beiden Schritten noch unverrechnete erfolgswirksame Sanierungserträge, sind diese drittens zum Ausgleich der nachgeholtten Abschreibungen oder Wertberichtigungen zu verwenden.

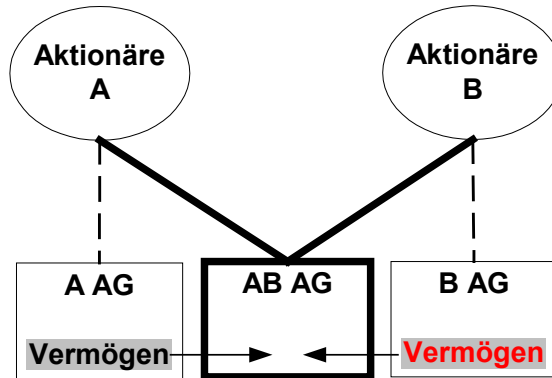
Verrechnungssteuer

Sanierungsleistungen und Kapitaleinlagen im Besonderen stellen in Bezug auf die Verrechnungssteuer keinen steuerbaren Tatbestand dar (Einlage-Tatbestand).

Aufgabe 2: Fusion mit Ausgleichszahlungen (KS ESTV Nr. 5a, Ziff. 4.1.2, Beispiel Nr. 4) (15 Punkte)

Sachverhalt

Die Beteiligungsrechte an der A AG und der B AG, welche nicht an der Börse kotiert sind, werden durch die voneinander unabhängigen Aktionärsgruppen A und B im Privatvermögen gehalten. Die A AG und die B AG – beide mit Bilanzstichtag am 31. Dezember – werden am 30. Mai 2020 (Handelsregistereintrag) rückwirkend per 1. Januar 2020 durch Kombinationsfusion in die AB AG überführt.



Das Aktienkapital der A AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von CHF 100 zudem bestehen KER von CHF 200'000. Dasjenige der B AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von je CHF 110, zudem bestehen KER von CHF 300'000. Das neue Kapital der AB AG soll aus 2'000 Aktien im Nennwert von je CHF 100 und KER von CHF 495'000 bestehen. Die Bewertung ergibt das Umtauschverhältnis von 1:1, das heisst für 1 A-Aktie sowie für 1 B-Aktie wird je 1 Aktie AB ausgegeben. Die Aktionäre erhalten für die A-Aktien 1'000 AB-Aktien sowie pro neue Aktie CHF 20 in bar, und für die B-Aktien ebenfalls 1'000 AB-Aktien.

Fragestellung

Welche Steuerfolgen ergeben sich bei folgenden Steuerarten (inkl. Angabe der Gesetzesartikel):

- 2.1 Direkte Bundessteuer – Gewinnsteuer
- 2.2 Direkte Bundessteuer – Einkommenssteuer
- 2.3 Verrechnungssteuer
- 2.4 Emissionsabgabe
- 2.5 Umsatzabgabe

Lösungsansätze

2.1 Gewinnsteuerfolgen (4 Punkte)	<p>Der Zusammenschluss hat weder für die A AG noch für die B AG Steuerfolgen, da (1 Punkt)</p> <ul style="list-style-type: none">• Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (1 Punkt)• Übernahme der für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte (1 Punkt) <p>Art. 61 Abs. 1 DBG (1 Punkt)</p> <p>Bei einer Fusion endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. Die Steuerpflicht einer aus einer Kombination hervorgehenden Gesellschaft beginnt grundsätzlich mit dem Eintrag ins Handelsregister.</p> <p>Wird die rückwirkende Fusion akzeptiert (Anmeldung der Fusion innerhalb von 6 Monaten nach dem vereinbarten Übernahmestichtag), werden die bisherigen Ergebnisse 2020 der A AG und der B AG unmittelbar der AB AG zugerechnet. Entsprechend endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaften A AG und B AG auf den Stichtag der Rückwirkung.</p>
--------------------------------------	---

<p>2.2 Einkommenssteuerfolgen (7 Punkte)</p>	<p>Die Aktionäre erhalten für die A-Aktien eine Ausgleichsleistung von CHF 20 je Aktie. Diese Zahlung ist als Vermögensertrag steuerbar, ungeachtet der Tatsache, ob sie von der A AG oder von der AB AG stammt (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). (2 Punkte)</p> <p>Andererseits erleiden die Aktionäre durch die Hingabe der B-Aktien einen Nennwertverlust von CHF 10 je B-Aktie.</p> <p>Die Ausgleichszahlungen können indessen mit Nennwert- bzw. KER-Verlusten verrechnet werden.</p> <p>Aus der Sicht der AB AG ergibt sich folgendes Bild (in CHF):</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Aktienkapital der A AG</td> <td style="text-align: right;">100'000</td> </tr> <tr> <td>Aktienkapital der B AG</td> <td style="text-align: right;"><u>110'000</u></td> </tr> <tr> <td>Total untergehendes Aktienkapital</td> <td style="text-align: right;">210'000</td> </tr> <tr> <td>Total neu geschaffenes Aktienkapital der AB AG</td> <td style="text-align: right;"><u>- 200'000</u></td> </tr> <tr> <td>Aktienkapitalherabsetzung</td> <td style="text-align: right;"><u>10'000</u></td> </tr> <tr> <td> </td> <td></td> </tr> <tr> <td>KER A AG</td> <td style="text-align: right;">200'000</td> </tr> <tr> <td>KER B AG</td> <td style="text-align: right;"><u>300'000</u></td> </tr> <tr> <td>Total untergehende KER</td> <td style="text-align: right;">500'000</td> </tr> <tr> <td>Total neu geschaffene KER</td> <td style="text-align: right;"><u>- 495'000</u></td> </tr> <tr> <td>Abnahme KER</td> <td style="text-align: right;"><u>5'000</u></td> </tr> <tr> <td> </td> <td></td> </tr> <tr> <td>Zahlung an A Aktionäre</td> <td style="text-align: right;">20'000</td> </tr> <tr> <td>./. Aktienkapitalherabsetzung (2 Punkt)</td> <td style="text-align: right;">- 10'000</td> </tr> <tr> <td>./. Abnahme KER (2 Punkt)</td> <td style="text-align: right;"><u>- 5'000</u></td> </tr> <tr> <td>Steuerbare Ausgleichszahlung (1 Punkt)</td> <td style="text-align: right;"><u>5'000</u></td> </tr> </table> <p>Bei den A Aktionären unterliegen somit CHF 5'000 der Einkommenssteuer.</p>	Aktienkapital der A AG	100'000	Aktienkapital der B AG	<u>110'000</u>	Total untergehendes Aktienkapital	210'000	Total neu geschaffenes Aktienkapital der AB AG	<u>- 200'000</u>	Aktienkapitalherabsetzung	<u>10'000</u>	 		KER A AG	200'000	KER B AG	<u>300'000</u>	Total untergehende KER	500'000	Total neu geschaffene KER	<u>- 495'000</u>	Abnahme KER	<u>5'000</u>	 		Zahlung an A Aktionäre	20'000	./. Aktienkapitalherabsetzung (2 Punkt)	- 10'000	./. Abnahme KER (2 Punkt)	<u>- 5'000</u>	Steuerbare Ausgleichszahlung (1 Punkt)	<u>5'000</u>
Aktienkapital der A AG	100'000																																
Aktienkapital der B AG	<u>110'000</u>																																
Total untergehendes Aktienkapital	210'000																																
Total neu geschaffenes Aktienkapital der AB AG	<u>- 200'000</u>																																
Aktienkapitalherabsetzung	<u>10'000</u>																																
KER A AG	200'000																																
KER B AG	<u>300'000</u>																																
Total untergehende KER	500'000																																
Total neu geschaffene KER	<u>- 495'000</u>																																
Abnahme KER	<u>5'000</u>																																
Zahlung an A Aktionäre	20'000																																
./. Aktienkapitalherabsetzung (2 Punkt)	- 10'000																																
./. Abnahme KER (2 Punkt)	<u>- 5'000</u>																																
Steuerbare Ausgleichszahlung (1 Punkt)	<u>5'000</u>																																
<p>2.3 Verrechnungssteuerfolgen (2 Punkte)</p>	<p>Die Ausgleichszahlungen unterliegen der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Bei Fusionen werden Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen auch für die Verrechnungssteuer mit Nennwertverlusten und Abnahmen von KER verrechnet.</p> <p>Gleich wie für die direkte Bundessteuer unterliegen somit 5'000 der Verrechnungssteuer.</p> <p>Die übertragenen Reserven sind gemäss der Ausnahme von Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen, soweit sie infolge der Fusion in die Reserven der übernehmenden Gesellschaft übergehen. Als Voraussetzung muss das Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleiben.</p>																																
<p>2.4 Emissionsabgabefolgen (1 Punkt)</p>	<p>Die neuen Beteiligungsrechte an der AB AG werden in Durchführung der Fusionsbeschlüsse begründet und ausgegeben. Sie sind deshalb von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Die Ausnahme umfasst ebenfalls ein allfälliges Agio und die übertragenen stillen Reserven.</p>																																
<p>2.5 Umsatzabgabefolgen (1 Punkt)</p>	<p>Die mit der Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.</p>																																

Aufgabe 3: Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag (12 Punkte)

Sachverhalt

K plant, sein Einzelunternehmen K mit sämtlichen Vermögenswerten zu Buchwerten in zwei GmbHs umzuwandeln, die K-Betrieb GmbH und die K-Liegenschaft GmbH.

Das Einzelunternehmen K weist per 31.12. folgende Bilanz auf:

Einzelunternehmen K (TCHF)

Aktiven		Passiven	
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	400
Anlagevermögen ¹⁾	400	Hypotheken	800
Betriebsliegenschaft ²⁾	1'000	Kapital K	700
Total Aktiven	1'900	Total Passiven	1'900

¹⁾ unversteuerte stille Reserven: 100

²⁾ unversteuerte stille Reserven: 400

Die K-Betrieb GmbH erbringt mit dem bisherigen Personal die bisherigen Leistungen auf dem Markt. Die K-Liegenschaft GmbH vermietet die Betriebsliegenschaft an die K-Betrieb GmbH.

Die Gründungsbilanzen der beiden Gesellschaften präsentieren sich wie folgt:

K-Liegenschaft GmbH (TCHF)

Aktiven		Passiven	
Liegenschaft ²⁾	1'000	Hypothek	800
		Darlehen K	100
		Stammkapital	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

²⁾ unversteuerte stille Reserven: 400

K-Betrieb GmbH (TCHF)

Aktiven		Passiven	
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	400
Anlagevermögen ¹⁾	400	Darlehen K	400
		Stammkapital	100
Total Aktiven	900	Total Passiven	900

¹⁾ unversteuerte stille Reserven: 100

Fragestellung

- 3.1 Welche Kriterien sind zu erfüllen, damit ein Einzelunternehmen gemäss DBG steuerneutral in eine Juristische Person umgewandelt werden kann? Wie lautet die Gesetzesgrundlage?
- 3.2 Ergeben sich Steuerfolgen aus der Umwandlung in die K-Betrieb GmbH (inkl. Begründung)?
- 3.3 Ergeben sich Steuerfolgen aus der Umwandlung in die K-Liegenschaft GmbH (inkl. Begründung)?
- 3.4 Was ändert sich, wenn in der Einzelunternehmung noch steuerlich verrechenbare Verlustvorträge in der Höhe von CHF 500'000 bestehen?
- 3.5 Sind allfällige noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Einzelunternehmung auf die übernehmende juristische Person übertragbar?

Lösungsansätze

<p>3.1 Kriterien steuerneutrale Umwandlung PU in JP nach DBG inkl. Nennung Gesetzesgrundlage (3 Punkte)</p>	<p>Die Übertragung von Geschäftsvermögen einer Einzelunternehmung auf eine juristische Person ist gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht; ▪ die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen werden; ▪ das übertragene Geschäftsvermögen einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt; ▪ die Veräusserungssperrfrist während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren eingehalten ist.
<p>3.2 Steuerfolgen aus Umwandlung in die K-Betrieb GmbH (2.5 Punkte)</p>	<p>Ein Betrieb liegt vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Unternehmung Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt; (0.5 Punkte) ▪ Die Unternehmung über Personal verfügt; (0.5 Punkte) ▪ Der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht. (0.5 Punkte) <p>Die Voraussetzungen einer steuerneutralen Vermögensübertragung sind beim Übertrag auf die <u>K-Betrieb GmbH erfüllt</u>. (1 Punkt)</p>
<p>3.3 Steuerfolgen aus Umwandlung in die K-Liegenschaft GmbH (4.5 Punkte)</p>	<p>Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ein Marktauftritt oder eine Vermietung an nahestehende Unternehmen vorliegt; (0.5 Punkte) ▪ Beschäftigtes oder beauftragtes Personal für die Verwaltung der Immobilien (mind. 1 Vollzeitstelle); (0.5 Punkte) ▪ Die Mieterträge mind. das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen. (0.5 Punkte) <p>Der Verkehrswert der auf die K-Liegenschaft GmbH übertragenen Liegenschaften beträgt TCHF 1'400. Das <u>Betriebserfordernis ist nicht erfüllt</u>. (1 Punkt)</p> <p>Die <u>übertragenen stillen Reserven</u> im Betrag von TCHF 400 werden realisiert und stellen bei K <u>steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar</u>. (1 Punkt)</p> <p>Die übernehmende K-Liegenschaft GmbH kann die Liegenschaft mit dem Verkehrswert in ihrer <u>Steuerbilanz erfassen (versteuerte stille Reserve TCHF 400)</u>. (1 Punkt)</p>
<p>3.4 Was ändert bei steuerlich verrechenbaren Verlustvorträgen von CHF 500'000 (1 Punkt)</p>	<p>Die steuerlich verrechenbaren Vorjahresverluste der Einzelunternehmung können mit den CHF 400'000 realisierten stillen Reserven aus der nicht einkommenssteuerneutralen Umwandlung der Einzelunternehmung verrechnet werden. Danach verbleibt ein steuerlich verrechenbarer Vorjahresverlust von CHF 100'000.</p>
<p>3.5 Übertragbarkeit noch nicht verrechneter Verluste von PU auf JP (1 Punkt)</p>	<p>Bei einer Übertragung nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG werden noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung auf die übernehmende juristische Person</p>

	<p>übertragen und können bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinns in Abzug gebracht werden (Art. 67 Abs. 1 DBG).</p> <p>Vorliegend bestehen noch CHF 100'000 nicht verrechnete Vorjahresverluste, von denen anzunehmen ist, dass sie durch den Betrieb verursacht wurden. In der Folge können diese Vorjahresverluste auf die K-Betrieb GmbH übertragen werden.</p>
--	--

Aufgabe 4: Liquidation (14 Punkte)

Sachverhalt

Max Gross möchte die Gross AG verkaufen, findet aber trotz intensiver Suche eines Käufers niemandem, der gewillt ist, den von Max Gross anvisierten Preis zu bezahlen. Daher entschliesst sich Max Gross, die Gross AG zu liquidieren. Dabei überträgt Max Gross die Liegenschaften und die Wertschriften in sein Privatvermögen. Der Gewinnsteuersatz beträgt 25% auf dem Gewinn nach Steuern.

Das Bilanzbild der Gross AG zeigt sich vor der Liquidation wie folgt:

Bilanz Gross AG vor Liquidation

Liquide Mittel	500'000	Darlehen Max Gross	300'000
Liegenschaften	700'000	Aktienkapital	100'000
Wertschriften	400'000	Reserven	800'000
		Gewinnvortrag 2023	400'000
Aktiven	1'600'000	Passiven	1'600'000

Als zugezogener Berater stellen Sie fest, dass auf den Aktiven der Gross AG noch folgende stille Reserven vorhanden sind:

- Liegenschaft CHF 300'000
- Wertschriften CHF 200'000

Fragestellung

Welche steuerlichen Folgen stellen sich für die Gross AG, aber auch für Max Gross?

Variante:

Was ändert sich an der Betrachtungsweise, wenn statt Max Gross die Klein AG Aktionär der Gross AG ist? Dabei hält die Klein AG das Aktienpaket der Gross AG mit CHF 1'000'000.- in den Büchern – die Gestehungskosten dieser Beteiligung belaufen sich auf CHF 1'200'000.-.

Lösungsansätze

<p>Gewinnsteuerfolgen bei der Gross AG (3 Punkte)</p>	<p>Aufgrund von Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG werden die stillen Reserven zusammen mit dem ordentlichen Gewinn der letzten Steuerperiode besteuert.</p> <p>Dies führt zu folgender Gewinnermittlung in der letzten Steuerperiode:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Gewinn der letzten Steuerperiode</td> <td style="text-align: right;">CHF 400'000</td> </tr> <tr> <td>Stille Reserven bei Liquidation</td> <td style="text-align: right;">CHF 500'000</td> </tr> <tr> <td>./ . Steuern auf diesen stillen Reserven</td> <td style="text-align: right;"><u>CHF 100'000</u> (25%/125%)</td> </tr> <tr> <td>Steuerbarer Gewinn bei Liquidation</td> <td style="text-align: right;">CHF 800'000</td> </tr> </table>	Gewinn der letzten Steuerperiode	CHF 400'000	Stille Reserven bei Liquidation	CHF 500'000	./ . Steuern auf diesen stillen Reserven	<u>CHF 100'000</u> (25%/125%)	Steuerbarer Gewinn bei Liquidation	CHF 800'000
Gewinn der letzten Steuerperiode	CHF 400'000								
Stille Reserven bei Liquidation	CHF 500'000								
./ . Steuern auf diesen stillen Reserven	<u>CHF 100'000</u> (25%/125%)								
Steuerbarer Gewinn bei Liquidation	CHF 800'000								
<p>Einkommenssteuerfolgen bei Max Gross (3 Punkte)</p>	<p>Max Gross erzielt einen Liquidationserlös von gesamthaft CHF 1'700'000 (1 Punkt). Davon entfallen CHF 100'000 auf die Rückzahlung des Nennwertkapitals (1 Punkt), sodass er einen steuerbaren Liquidationserlös von CHF 1'600'000 erzielt, der gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG der ordentlichen Besteuerung unterliegt (1 Punkt).</p> <p>Hält Max Gross die Aktien der Gross AG allerdings im Geschäftsvermögen, unterliegt nur die Differenz zwischen dem Liquidationserlös und dem Einkommenssteuerwert der Beteiligung der ordentlichen Besteuerung. Es gilt das Buchwertprinzip. Bezüglich der Rückforderung der Verrechnungssteuer ändert sich aber nichts. Der Beteiligungsabzug kann nicht beantragt werden, weil wir uns hier im Bereich der natürlichen Personen befinden und nur Kapitalgesellschaften diesen beanspruchen können.</p>								
<p>Verrechnungssteuerfolgen (5 Punkte)</p>	<p>Der Liquidationserlös beträgt total CHF 1'600'000. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Offene Reserven</td> <td style="text-align: right;">CHF 800'000</td> </tr> <tr> <td>Gewinnvortrag</td> <td style="text-align: right;">CHF 400'000</td> </tr> <tr> <td>Stille Reserven (netto nach Steuern)</td> <td style="text-align: right;"><u>CHF 400'000</u></td> </tr> <tr> <td>Total</td> <td style="text-align: right;">CHF 1'600'000 (2 Punkte)</td> </tr> </table> <p>Dieser Betrag (nach Abzug des Nominalkapitals) unterliegt bei der Gross AG der Verrechnungssteuer von 35%. (1 Punkt) Dabei muss noch unterschieden werden, wie dieser Liquidationserlös auf Max Gross übertragen wird.</p> <p>Da die Gross AG gesamthaft CHF 500'000.- an liquiden Mitteln besitzt, die auf Max Gross übertragen werden, ist auf diesen Betrag auf jeden Fall die Verrechnungssteuer abzurechnen.</p> <p>Der restliche Liquidationserlös wird in Form von Sachwerten übertragen, sodass dem Meldeverfahren nach Art. 20 VStG und Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV eigentlich nichts im Wege steht.</p> <p>Max Gross kann als begünstigter des Liquidationserlöses die Verrechnungssteuern zurückfordern, sofern er die entsprechenden Voraussetzungen gemäss Art. 22 ff. VStG erfüllt (ordentliche Deklaration, Wohnsitz im Inland, keine Steuerumgehung).(2 Punkte)</p>	Offene Reserven	CHF 800'000	Gewinnvortrag	CHF 400'000	Stille Reserven (netto nach Steuern)	<u>CHF 400'000</u>	Total	CHF 1'600'000 (2 Punkte)
Offene Reserven	CHF 800'000								
Gewinnvortrag	CHF 400'000								
Stille Reserven (netto nach Steuern)	<u>CHF 400'000</u>								
Total	CHF 1'600'000 (2 Punkte)								

Sachverhalts-Variante (3 Punkte)	Hier befindet sich das Aktienpaket im Besitz der Klein AG und es gilt das Buchwertprinzip. Das bedeutet, dass die Differenz zwischen dem Liquidationserlös und dem Gewinnsteuerwert als Gewinn ausgewiesen werden muss. Allerdings kann die Klein AG auf der Differenz zwischen dem Liquidationserlös und den Gestehungskosten der Beteiligung den Beteiligungsabzug geltend machen.	
	Dies führt zu folgender Berechnung:	
	Liquidationserlös	CHF 1'700'000
	- Gewinnsteuerwert	<u>CHF 1'000'000</u>
		CHF 700'000 (1 Punkt)
	Gestehungskosten	CHF 1'200'000
	- Gewinnsteuerwert der Beteiligung	<u>CHF 1'000'000</u>
	= wiedereingebrachte Abschreibungen (ordentlich besteuert)	CHF 200'000 (1 Punkt)
	Bruttobeteiligungsertrag	CHF 1'700'000
	- Gestehungskosten	CHF 1'200'000
- anteilige Finanzierungskosten	pro memoria	
- anteilige Verwaltungskosten	<u>pro memoria</u>	
= Nettobeteiligungsertrag (Freistellung über den Beteiligungsabzug)	CHF 500'000 (1 Punkt)	

Theoretische Grundlagen

Besteuerung der liquidierten Gesellschaft

Wird eine juristische Person durch zivilrechtliche Liquidation aufgelöst, endet die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Abschluss der Liquidation. Unabhängig von den handelsrechtlichen Voraussetzungen (Schuldenruf etc.) muss aus steuerlicher Sicht gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG in der letzten Steuerperiode über die stillen Reserven der liquidierten Gesellschaft abgerechnet werden. Man spricht hier auch von der Realisierung von stillen Reserven, resp. von einem Liquidationsgewinn. Dieser Gewinn unterliegt zusammen mit dem letzten Gewinn aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit der ordentlichen Besteuerung. Bestehen noch steuerliche Verlustvorträge, können diese gemäss Art. 67 DBG verrechnet werden.

Verrechnungssteuerfolgen

Aufgrund der Übertragung des Vermögens auf die Aktionäre ist im Umfang der Differenz zwischen übertragenem Vermögen und dem Aktienkapital / KER die Verrechnungssteuer geschuldet (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV). Wird dabei Barvermögen übertragen, ist diese Verrechnungssteuer durch die leistende Gesellschaft zu entrichten. Wird jedoch Sachvermögen übertragen, kann – sofern alle übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden (sogenanntes Meldeverfahren nach Art. 20 VStG und Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV).

Dieses Meldeverfahren ist gemäss oben aufgeführter Gesetzesbestimmungen zulässig:

- wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist
- bei der Ausgabe oder Nennwerterhöhung von Aktien, Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteilen zu Lasten der Reserven der Gesellschaft oder Genossenschaft (Gratisaktien und dgl.)
- bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven
- bei der Verlegung des Sitzes ins Ausland

Das Meldeverfahren ist jedoch nur zulässig, wenn feststeht, dass die Personen, auf welche die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz und Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt.

Falls die Verrechnungssteuerpflicht nicht durch Meldung nachgekommen werden konnte, können die inländischen Anteilsinhaber die Verrechnungssteuer in vollem Umfang zurückfordern, sofern:

- sie ihrer Einkommensdeklarationspflicht nachkommen
- die formellen Erfordernisse für die Rückerstattung erfüllen
- der Anteilserwerb verbunden mit nachfolgender Liquidation nicht als sogenannte Steuerumgehung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 VStG betrachtet werden muss.

Besteuerung beim Empfänger des Liquidationserlöses

Beim Empfänger dieses Liquidationserlöses ist zu unterscheiden, ob er die Beteiligung an der aufgelösten Gesellschaft im Privat- oder im Geschäftsvermögen hält.

Handelt es sich beim Empfänger des Liquidationserlöses um eine natürliche Person, welche die Beteiligung im Privatvermögen hält, gilt das Nennwertprinzip. Das heisst, dass in der Differenz zwischen dem Vermögen, das auf den Aktionär übertragen wird und dem Nennwert (inkl. Reserven aus Kapitaleinlagen) der aufgelösten Gesellschaft ein steuerbares Einkommen vorliegt, das gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG der ordentlichen Besteuerung unterliegt (ggf. mit Teilbesteuerung nach Art. 20 Bst. 1^{bis} DBG).

Befinden sich die Aktien der aufgelösten Gesellschaft im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person, gilt nicht mehr das Nennwertprinzip, sondern das Buchwertprinzip. D.h. die Differenz zwischen dem Vermögen, das auf den Aktionär übertragen wird und dem Einkommenssteuerwert dieser Aktien stellt steuerbares Einkommen dar, das gemäss Art. 25 ff. DBG der ordentlichen Besteuerung unterliegt (ggf. mit Teilbesteuerung nach Art. 18b).

Schliesslich besteht auch die Möglichkeit, dass die Aktien im Geschäftsvermögen einer Kapitalgesellschaft verbucht sind. Auch hier gilt das Buchwertprinzip und nicht das Nennwertprinzip. Dieser Zufluss des Liquidationserlöses ist aber als Beteiligungsertrag zu qualifizieren. Sofern die entsprechenden Voraussetzungen von Art. 69 und Art. 70 DBG erfüllt sind, kann auf diesem Liquidationserlös der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden – allerdings nur auf jenem Betrag, der die Gestehungskosten der Beteiligung übersteigt. Die sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen gehören zum ordentlichen Gewinn und unterliegen nicht dem Beteiligungsabzug.

Aufgabe 5: Transponierung (13 Punkte)

Sachverhalt

Max Gross hält sämtliche Aktien der Gross AG im Privatvermögen. Er beabsichtigt, die Gross AG im Jahr 20xx in die von ihm beherrschte Klein AG einzubringen. Beide Gesellschaften haben ihren Sitz in St.Gallen. Der Verkehrswert der Gross AG beträgt CHF 5 Mio.

Bilanz Gross AG 31.12.20xx (TCHF)

Liquide Mittel	300	Kreditoren	1'300
Wertschriften	700	KK Bank	1'500
Debitoren	1'000	Transitorische Passiven	100
Warenvorräte	1'900	Rückstellungen	400
Bewegliches Anlagevermögen	3'000	Kurzfristiges Fremdkapital	200
Mehrfamilienhäuser (MFH)	3'100	Hypotheken	3'500
		Aktienkapital	1'000
		Reserven aus Kapitaleinlagen ¹⁾	1'200
		Gewinnvortrag inkl. Jahresgewinn	800
	10'000		10'000

¹⁾ Agio von 20XX-5

Erfolgsrechnung Gross AG 1.1. - 31.12.20xx (TCHF)

Warenaufwand	9'000	Warenertrag	16'500
Personalaufwand	4'700	Ertrag Immobilien (MFH)	400
Sonstiger Betriebsaufwand	2'000		
Abschreibungen	400		
Zinsen	500		
Jahresgewinn	300		
	16'900		16'900

Fragestellungen und Lösungsansätze

5.1 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er verkauft die Gesellschaft zum Verkehrswert an die Klein AG gegen Gutschrift auf sein Kontokorrent. Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommens- und der Verrechnungssteuer? (4 Punkte)

Buchung bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 5'000'000

Einkommenssteuer

Max Gross ist Alleinaktionär der Gross AG und der Klein AG. Der Verkauf der Gross AG unterliegt der Einkommenssteuer, da die Voraussetzungen der Transponierung erfüllt sind.

Verkaufserlös CHF 5'000'000

Abzüglich Nominalkapital CHF 1'000'000

Abzüglich Reserven aus Kapitaleinlagen CHF 1'200'000

CHF 2'200'000 CHF -2'200'000

Steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen CHF 2'800'000 (2 Pt.)

Steuerbar zu 70 % (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG) CHF 1'960'000 (1 Pt.)

Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer kennt den Tatbestand 'Transponierung' nicht, da kein latentes Steuersubstrat 'verloren' geht. Die Reserven der Gross AG bleiben unverändert. (1 Pt.)

5.2 Was ändert an Ihrer Antwort zu Aufgabe 5.1, wenn Max Gross die Gross AG vor 4 Jahren für CHF 3'500'000 gekauft hat und die Gesellschaft zum Verkehrswert an die Klein AG gegen Gutschrift auf sein Kontokorrent verkauft? (1 Punkt)

Nichts ändert, gleiche Steuerfolgen wie bei 5.1. (1 Punkt)

Buchung bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 5'000'000

Einkommenssteuer

Wird die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, ist der Anschaffungswert bei der Berechnung der Steuern unerheblich. Max Gross, als Verkäufer, erzielt ein steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen. Bemessungsgrundlage und Steuerfolgen wie bei Lösung zu Frage 5.1.

Verkaufserlös		CHF 5'000'000
Abzüglich Nominalkapital	CHF 1'000'000	
Abzüglich Reserven aus Kapitaleinlagen	CHF 1'200'000	
	CHF 2'200'000	CHF -2'200'000
Steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen		CHF 2'800'000
Steuerbar zu 70 % (Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG)		CHF 1'960'000

Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer kennt den Tatbestand 'Transponierung' nicht, da kein latentes Steuersubstrat 'verloren' geht. Die Reserven der Gross AG bleiben unverändert.

5.3 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er bringt die Beteiligung wie folgt zum Verkehrswert in die Klein AG ein:
CHF 2'200'000 Gutschrift Kontokorrent Max Gross; CHF 2'800'000 Gewinnreserven.
Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommensteuer und den Stempelabgaben? (3 Punkte)

Buchungen bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 2'200'000

Beteiligung Gross AG / Gewinnreserven CHF 2'800'000

Einkommenssteuer

Bei diesem Vorgehen (sog. Agio-Lösung) bleiben die latenten Steuern auf den Gewinnreserven weiterhin erhalten. Die Einbringung der Beteiligung löst bei Max Gross keine Steuerfolgen aus. (1 Punkt)

Emissionsabgabe

Die Einlage in die Gewinnreserven von CHF 2.8 Mio. unterliegt nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG als Zuschuss der Emissionsabgabe von 1 %: CHF 28'000. (2 Punkte)

5.4 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er verkauft die Gesellschaft zum Wert der Kapitaleinlagen von CHF 2'200'000 an die Klein AG gegen Gutschrift auf sein Kontokorrent. Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommensteuer? (1 Punkt)

Buchungen bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 2'200'000

Einkommenssteuer

Bei diesem Vorgehen bleiben die latenten Steuern auf den Gewinnreserven der Gross AG weiterhin erhalten. Der Verkauf der Beteiligung löst bei Max Gross keine Steuerfolgen aus, da der Verkaufspreis die Summe aus Nominalkapital und Kapitaleinlagereserven nicht übersteigt. (1 Punkt)

5.5 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er bringt die Beteiligung wie folgt zum Verkehrswert in die Klein AG ein:
CHF 1'000'000 Gutschrift Kontokorrent Max Gross; CHF 4'000'000 Reserven aus Kapitaleinlagen. Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommens- und den Stempelsteuern? (4 Punkte)

Buchungen bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 1'000'000

Beteiligung Gross AG / Reserven aus Kapitaleinlagen CHF 4'000'000

Einkommenssteuer

Erhöhung Reserven aus Kapitaleinlagen Klein AG durch
Einbringung Beteiligung Gross AG CHF 4'000'000 (1 Pt.)

./ Reserven aus Kapitaleinlagen Gross AG vor Einbringung CHF -1'200'000 (1 Pt.)

Ertrag aus beweglichem Vermögen CHF 2'800'000

Steuerbar zu 70 % (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG) CHF 1'960'000 (1 Pt.)

Emissionsabgabe

Die Kapitaleinlage von CHF 4 Mio. unterliegt nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG als Zuschuss der Emissionsabgabe von 1 %: CHF 40'000. (1 Punkt).

Aufgabe 6: Indirekte Teilliquidation (7.5 Punkte)

Sachverhalt

Max Gross ist einziger Aktionär der Gross AG. Er hält die Beteiligungsrechte in seinem Privatvermögen. Am 1.1.n verkauft er seine Beteiligung an der Gross AG an einen unabhängigen Dritten, die Holding B AG, wofür er mit CHF 1'800'000 entschädigt wird. Die Bilanz der Gross AG präsentiert sich per 31.12.n-1 wie folgt:

Nichtbetriebliche Aktiven	1'000	Fremdkapital	800
Betriebsnotwendige Aktiven	4'000	Aktienkapital	1'500
		Gesetzliche Reserven	750
		Freie Reserven	1'950
	5'000		5'000

Im folgenden Geschäftsjahr beschliessen die Inhaber der Holding B AG eine Ausschüttung aus der Gross AG im Umfang von CHF 1'200'000. Der ordentliche Reingewinn der Gross AG beträgt im Jahr n CHF 200'000.

Fragestellung und Lösungsansatz

Sind die Tatbestandsmerkmale der indirekten Teilliquidation gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG erfüllt und falls ja, welche Einkommenssteuerfolgen resultieren? (6 Punkte)

Tatbestandsmerkmale der indirekten Teilliquidation nach Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG	
Verkauf:	Ja
Qualifizierende Beteiligung ($\neq > 20\%$):	Ja
Systemwechsel (PV => GV):	Ja
Ausschüttungsfrist (5 Jahren):	Ja
Substanzausschüttung:	Ja
Handelsrechtlich ausschüttungsfähige nichtbetriebsnotwendige Substanz:	Ja
Mitwirkung des Verkäufers (aktive od. passive Mitwirkung):	Ja
(je 0.5 Punkte)	
Somit liegt eine indirekte Teilliquidation vor (1 Punkt). Der anlässlich des Verkaufs von Max Gross realisierte private Kapitalgewinn auf den Aktien der Gross AG, wird im Umfang von CHF 1'000'000 in Ertrag aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG umqualifiziert (2 Punkte). Die Teilbesteuerung (70 %) nach Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG ist anwendbar. (1 Punkt)	
Anmerkung: Bei der indirekten Teilliquidation wird immer die <u>kleinste der nachfolgenden vier Grössen</u> in Ertrag aus beweglichem Vermögen umqualifiziert:	
1. Verkaufserlös	CHF 1'800'000
2. Substanzausschüttung (CHF 1'200'000 – CHF 200'000)	CHF 1'000'000
3. Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven (OR 671 Abs. 3)	CHF 1'950'000
4. Nichtbetriebsnotwendige Substanz	CHF 1'000'000
Sofern Max Gross bereits rechtskräftig veranlagt ist: Nachsteuerverfahren nach Art. 151 DBG.	

Aufgabe 7: Spaltung – doppeltes Betriebserfordernis (11 Punkte)

Sachverhalt

Herr Spalter ist Alleinaktionär der SPALTER AG. Die SPALTER AG soll in zwei Aktiengesellschaften aufgeteilt werden. Dabei werden die Immobilien auf die neue IMMO-SPALT AG abgespalten (Art. 29 Bst. b FusG). Die Hälfte des ausgewiesenen Eigenkapitals der SPALTER AG wird auf die neue IMMO-SPALT AG übertragen, wobei die ausgewiesenen KER in der SPALTER AG verbleiben.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft Herr Spalter seine 100-prozentige Beteiligung an der IMMO-SPALT AG zu einem Preis von CHF 9'000.

Schlussbilanz der SPALTER AG vor Spaltung

Produktionsbetrieb ¹⁾	10'000	Fremdkapital Produktionsbetrieb	5'000
Immobilien ²⁾	10'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	1'000
		KER	2'000
		übrige offene Reserven	7'000
Total Aktiven	20'000	Total Passiven	20'000

1) unversteuerte stille Reserven: 2'000

2) unversteuerte stille Reserven: 3'000;
die Verwaltung der Immobilien stellt keinen Betrieb dar.

Fragestellung

Welche Steuerfolgen ergeben sich bei folgenden Steuerarten:

- 7.1 Direkte Bundessteuer – Gewinnsteuer
- 7.2 Direkte Bundessteuer – Einkommenssteuer
- 7.3 Verrechnungssteuer
- 7.4 Emissionsabgabe

Lösungsansätze

7.1 Gewinnsteuerfolgen (3 Punkte)	<p><u>SPALTER AG</u></p> <p>Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG nicht erfüllt, da die übertragenen Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht erfüllen (1 Punkt). Die übertragende SPALTER AG erbringt ihrer Schwestergesellschaft, der IMMO-SPALT AG, somit eine verdeckte Vorteilszuwendung von 3'000, die zu ihrem ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG) (1 Punkt).</p> <p><u>IMMO-SPALT AG</u></p> <p>Die übernehmende und begünstigte IMMO-SPALT AG kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven von 3'000 geltend machen. (1 Punkt)</p> <p style="text-align: center;">Steuerbilanz der IMMO-SPALT AG nach der Spaltung</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tbody> <tr> <td>Immobilien</td> <td>13'000</td> <td>Fremdkapital Immobilien</td> <td>5'000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>Aktienkapital</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>übrige offene Reserven</td> <td>4'500</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>Versteuerte stille Reserven</td> <td>3'000</td> </tr> <tr> <td>Total Aktiven</td> <td>13'000</td> <td>Total Passiven</td> <td>13'000</td> </tr> </tbody> </table>	Immobilien	13'000	Fremdkapital Immobilien	5'000			Aktienkapital	500			übrige offene Reserven	4'500			Versteuerte stille Reserven	3'000	Total Aktiven	13'000	Total Passiven	13'000
Immobilien	13'000	Fremdkapital Immobilien	5'000																		
		Aktienkapital	500																		
		übrige offene Reserven	4'500																		
		Versteuerte stille Reserven	3'000																		
Total Aktiven	13'000	Total Passiven	13'000																		
7.2 Einkommenssteuerfolgen (4 Punkte)	<p><u>Herr Spalter</u></p> <p>Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Es liegt somit für</p>																				

	<p>Herr Spalter als Gesellschafter keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Die Abspaltung der Immobilien ist als gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu qualifizieren. (1 Punkt)</p> <p>Herr Spalter erhält aus der Übertragung der offenen und stillen Reserven (4'500 und 3'000 = 7'500) grundsätzlich einen geldwerten Vorteil aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i. V. m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG), den er in die IMMO-SPALT AG einlegt (Dreieckstheorie). (2 Punkte)</p> <p>Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der begünstigten B AG nicht innert 5 Jahren veräussert werden. (1 Punkt)</p> <p>Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.</p> <p>Im vorliegenden Fall verkauft Herr Spalter seine Beteiligung an der IMMO-SPALT AG innert 5 Jahren nach der Spaltung zum Preis von 9'000. Dieser Verkauf löst die Besteuerung der übertragenen offenen und stillen Reserven (4'500 + 3'000 = 7'500) beim Aktionär (Einkünfte aus Beteiligungen) aus. Die Besteuerung erfolgt gestützt auf einen Revers im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG). Der restliche Teil des Verkaufserlöses (1'500) stellt einerseits einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (1'000) und andererseits Erlös für das übertragene Aktienkapital (500) dar.</p>
7.3 Verrechnungssteuerfolgen (3 Punkte)	<p>Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Art. 61 DBG vor. Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG findet deshalb keine Anwendung (1 Punkt). Die geldwerte Leistung von 7'500 (die übertragenen offenen und stillen Reserven) unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). (1 Punkt) Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die IMMO-SPALT AG. (1 Punkt)</p>
7.4 Emissionsabgabefolgen (1 Punkt)	<p>Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG).</p> <p>Da keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt, gilt für die Emissionsabgabe die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Da die Vermögenswerte nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.</p>

Aufgabe 8: Geldwerte Leistungen (9.5 Punkte)

Sachverhalt

Einige Jahre nach Bestehen der Gross AG nimmt das Kant. Steueramt zum ersten Mal eine Steuerveranlagung vor Ort vor. Dabei stellt sie folgende Tatbestände fest:

- 8.1 Max Gross hat sich in seiner Ferienwohnung ein neues Wohnzimmer eingerichtet und diese Kosten über den Unterhalt Liegenschaft der Gross AG belastet (CHF 25'000.-).
- 8.2 Max Gross erwarb ein neues Geschäftsauto für CHF 60'000 (exkl. MWST). Dieses wurde von der Gross AG angeschafft. Auch die laufenden Unterhaltskosten werden durch die Gross AG bezahlt. Die laufenden Kosten (Benzin, Reparaturen und dgl.) belaufen sich auf rund CHF 12'000.-. Daneben besitzt Max Gross kein privates Auto und Ende Jahr ist keine Abgrenzung für die private Nutzung des Autos vorgenommen worden.
- 8.3 Max Gross wohnt in der Geschäftsliegenschaft. Der Eigenmietwert derselben beträgt CHF 15'000.-. Die Gross AG stellt diese Wohnung Max Gross für CHF 10'000.- zur Verfügung.
- 8.4 Neben den effektiven und tatsächlichen Spesen von CHF 24'580.70 bezieht Max Gross noch pauschale Spesen von CHF 1'500.- pro Monat.
- 8.5 Das Patenkind von Max Gross feiert seinen 20. Geburtstag. Als Geschenk überreicht ihm Max Gross einen Feriengutschein über CHF 2'000.-. Diesen Gutschein hat er über die Gross AG verbucht.
- 8.6 Max Gross hat der Gross AG eine Liegenschaft übertragen. Der Verkehrswert derselben (= Marktwert) beträgt CHF 1'500'000.-. Max Gross hat diese aber zu einem überhöhten Wert von CHF 2'000'000.- in die Gesellschaft eingebracht.

Fragestellung

Welches sind die steuerlichen Konsequenzen aus den diversen Geschäftsfällen für die Gross AG und für Max Gross? Unterscheiden Sie dabei die Folgen für die direkte Bundessteuer und für die Verrechnungssteuer.

In welchen Fällen wird für die Verrechnungssteuer das Meldeverfahren gewährt? In welchen Fällen wird die Verrechnungssteuer erhoben?

Lösungsansätze

8.1 Einrichtung des privaten Wohnzimmers (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Gross AG übernimmt Aufwand von Max Gross. Dieser Aufwand wird zum im Zeitpunkt der Verbuchung zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet.	Diese CHF 25'000.- stellen bei Max Gross steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen dar. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Auf diesen CHF 25'000.- ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Das Meldeverfahren ist nicht möglich, da es sich um einen hinterziehungsähnlichen Tatbestand handelt.

8.2 Privatanteil Auto (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Gross AG übernimmt private Lebenshaltungskosten von Max Gross. In diesem Zusammenhang ist ein Privatanteil zur Benützung des Geschäftsautos von monatlich 0.9 % des Fahrzeugkaufpreises (exkl. MWST) dem Gewinn der Gross AG hinzuzurechnen. Dies entspricht CHF 540 / Monat bzw. CHF 6'480 / Jahr.	Dieser Betrag stellt bei Max Gross steuerbares Einkommen (Naturaldividende) aus beweglichem Vermögen dar. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) als Einkommen versteuern.	Auf diesem Privatanteil Auto ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Da es sich um eine Ermessens-, resp. Bewertungsfrage handelt, ist das Meldeverfahren möglich.

8.3 Eigenmiete durch den Anteilsinhaber (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Überlassung der Wohnung zum Eigenmietwert wäre bei der direkten Bundessteuer zulässig. Somit muss Max Gross der Gross AG mind. den Eigenmietwert und die entsprechenden Nebenkosten vergüten. Die Differenz von CHF 5'000 zwischen dem Eigenmietwert plus Nebenkosten und der tatsächlich bezahlten Miete ist zum steuerbaren Gewinn der Gross AG zu rechnen.	Diese Differenz zwischen Eigenmietwert, den Nebenkosten und der effektiv bezahlten Miete stellt bei Max Gross steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen dar. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Die Verrechnungssteuer ist auf diesem Betrag geschuldet. Da es sich um eine Ermessens-, resp. Bewertungsfrage handelt, ist das Meldeverfahren möglich.

8.4 Spesenentschädigungen (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Spesenentschädigungen gelten als geldwerte Leistungen. Da in diesem Fall die effektiven Spesen abgerechnet werden, erübrigen sich weitere pauschale Spesen. Somit müssten eigentlich die ganzen CHF 18'000 zum steuerbaren Gewinn der Gross AG gerechnet werden. In der Praxis hat sich aber die Anerkennung eines pauschalen Spesenbezugs eingebürgert, sodass nicht der ganze Betrag von CHF 18'000 zum steuerbaren Gewinn hinzugezählt wird.	Der Betrag, der nicht als pauschale Spesenentschädigung anerkannt wird, unterliegt bei Max Gross der Einkommenssteuer. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Die Verrechnungssteuer ist hier ebenfalls geschuldet, wobei in der Praxis auch das Meldeverfahren angewandt werden kann.

8.5 Geschenk an Patenkind (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Auch hier liegt eine geldwerte Leistung vor. Dieser Betrag muss dem Gewinn der Gesellschaft hinzugerechnet werden.	Dieser Betrag von CHF 2'000.- stellt ein steuerbares Einkommen dar. Aufgrund der Dreieckstheorie ist dieser Betrag nicht vom Patenkind, sondern von Max Gross zu versteuern. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Die Verrechnungssteuer wird fällig. Aufgrund der Dreieckstheorie ist Max Gross ruckerstattungsberechtigt.

8.6 Übertragung der Liegenschaft (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Es gilt die Höchstwertgrenze für Sacheinlagen. Somit liegt ein Non-Valeur im Umfang von CHF 500'000.- vor. Diese Differenz ist sofort als geldwerte Leistung bei der Gross AG zu erfassen. Abschreibungen auf diesem Non-Valeur sind steuerlich nicht zulässig und werden somit zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet.	Diese CHF 500'000 unterliegen im Zeitpunkt des Zufließens des Betrags der Besteuerung als Vermögensertrag. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Das Meldeverfahren ist nicht zulässig, da Bargeld fließt (und keine "Naturalien"). Somit ist die Verrechnungssteuer geschuldet und kann von Max Gross zurückgefordert werden.

Theoretische Grundlagen

Gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. Diese Leistungen zeichnen sich dadurch aus, dass diese Beträge der sogenannten wirtschaftlichen Doppelbelastung unterliegen. Mit anderen Worten heisst das, dass die ausgeschütteten Beträge sowohl als Gewinn bei der leistenden Kapitalgesellschaft als auch als Einkommen beim Leistungsempfänger der Besteuerung unterliegen. Dabei unterscheidet man in der Steuerlehre zwischen den offenen und den sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen.

Die offene Gewinnausschüttung

Unter den offenen Gewinnausschüttungen versteht man die Leistungen der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die auf dem privatrechtlich dafür vorgezeichneten Weg durch die Generalversammlung beschlossen werden (z.B. Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR für die Aktiengesellschaft) und keine Rückzahlung bestehender Kapitalanteile darstellen. Diese Leistungen werden zu Lasten der Reserven der Gesellschaft verbucht. Dabei ist es irrelevant, ob diese Leistung in Form von Geld, Sachwerten oder Dienstleistungen erfolgt. Ebenfalls steuerbar sind Naturaldividenden und andere Naturalleistungen.

Ein Charakteristikum der offenen Gewinnausschüttung liegt darin, dass diese Leistungen als Gewinn von der Kapitalgesellschaft schon versteuert worden sind.

Die verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttungen (bzw. geldwerte Leistungen) sind nach der Praxis des Bundesgerichtes zur direkten Bundessteuer und zur Verrechnungssteuer Zuwendungen an Anteilhaber oder diesen nahestehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben und nicht als solche in der Buchhaltung ausgewiesen werden. Als Zuwendung gilt dabei jede Leistung in Form von Geld oder in anderer Form, die den zur Ausschüttung verfügbaren Ertrag dadurch schmälert, als dass die Gesellschaft keine Gegenleistung erhält. Die Leistung hat ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis, da diese aussenstehenden Dritten unter den gleichen übrigen Umständen nicht erbracht worden wäre.

Es kann somit zusammengefasst ausgeführt werden, dass eine geldwerte Leistung vorliegt, wenn folgende drei Kriterien erfüllt sind:

- Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung
- Leistung an einen Aktionär oder eine diesem nahestehende Person
- Erkennbarkeit für die Organe

- Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung
Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilhaber werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem sachgemässen Geschäftsgebaren entsprechen und somit geschäftsmässig begründet sind. Voraussetzung für die Geschäftsmässigkeit ist, dass die Gesellschaft ihre Beteiligten im Rahmen eines Rechtsgeschäfts gleich behandelt wie sie aussenstehende Dritte behandeln würde. Dieses Handeln unter Unbeteiligten wird „dealing at arm's length“ genannt.
Erbringt die Gesellschaft ihren Anteilhaber indessen Leistungen, die sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde, lässt sich diese Abweichung vom „dealing at arm's length“ nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Aktionär erklären. Das nicht sachgemässe Geschäftsgebaren hat seinen Grund offenbar im Beteiligungsverhältnis, das die Anteilhaber mit der Unternehmung verbindet. Eine solche Aktionärsbegünstigung gilt als verdeckte Gewinnausschüttung.

- Leistung an einen Aktionär oder einer nahestehenden Person
Als Empfänger einer geldwerten Leistung kommen in erster Linie die Anteilhaber in Frage. Diese können natürliche oder juristische Personen sein.

- Der Begriff der nahestehenden Person ist im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes gilt eine natürliche oder juristische Person dann als nahestehend, wenn sie mit der Gesellschaft oder dem Gesellschafter wirtschaftlich oder persönlich eng verbunden ist. Persönliche Bindungen stellen Verwandtschaft oder Freundschaft dar.

Wirtschaftliche Bindungen sind insbesondere die beteiligungsrechtlichen Bindungen oder mit anderen Worten juristische Personen, die vom gleichen Aktionär beherrscht sind.

- Erkennbarkeit für die handelnden Organe
Das Bundesgericht verlangt als drittes Merkmal eine bewusste Vorteilszuwendung oder eine Vorteilszuwendung mit Begünstigungsabsicht. In einigen Entscheiden wird auf diesen Willen geschlossen, wenn das Vorliegen einer geldwerten Leistung für die handelnden Organe erkennbar war. Dies bedeutet, dass einem unbeteiligten Dritten diese oder ähnliche Vorteile nicht eingeräumt werden würden.

Erscheinungsformen

Bei den Erscheinungsformen können vier grundlegende Kriterien unterschieden werden.

- Gewinnausschüttung zu Lasten eines Aufwandkontos
Hier behandelt die Kapitalgesellschaft diese Ausschüttungen an die Anteilsinhaber buch-technisch als Aufwand. Die wirtschaftliche Doppelbelastung wird insofern umgangen, als dass die leistende Gesellschaft diese Beträge nicht als Gewinn versteuert. Beispiele dafür sind:
 - o übersetzte Saläre, Spesenvergütungen, Sozialleistungen
 - o übersetzte Provisionszahlungen, Lizenzgebühren, Dienstleistungsentgelte
 - o übersetzte Zinsen für Darlehen der Anteilsinhaber
 - o -übersetzte Miet- und Pachtzinsen
 - o Übernahme privater Lebenshaltungskosten durch die Kapitalgesellschaft
- Gewinnausschüttungen zu Lasten des Ertragskontos
Die Gesellschaft verzichtet auf eine ihr zustehende Leistung und mindert dadurch ihren Ertrag. Diese Variante kann darin bestehen, dass die Gesellschaft für eine Leistung, die sie dem Anteilsinhaber (oder auch einer nahestehenden Person) in Erfüllung eines Rechtsgeschäftes erbringt, ein offensichtlich zu tiefes oder gar kein Entgelt verlangt. Als Beispiel können hier angefügt werden:
 - o untersetzte Darlehenszinsen
 - o verbilligter Mietzins
 - o verbilligte Abgabe von Waren, Unterfakturierungen
 - o Verzicht auf Rückvergütungen zu Gunsten des Anteilsinhabers
- Gewinnausschüttung durch überpreisige Übertragung von Geschäftsvermögen
Eine dritte Möglichkeit der geldwerten Leistung liegt im Bereich der Gewinnausschüttung durch überpreisigen Erwerb von Vermögensgegenständen. Hier erwirbt die Gesellschaft einen Vermögensgegenstand oder eine Forderung von einem Anteilsinhaber zu einem Preis, der offensichtlich über dem wirklichen Wert liegt. Durch die Verbuchung zum Erwerbspreis wird ein sogenannter Non-Valeur bilanziert. Als Beispiele kann man anfügen:
 - o Erwerb einer Maschine zu übersetztem Preis
 - o Erwerb wertloser Aktien, Beteiligungen über dem Verkehrswert
 - o Gewährung von Darlehen an einen überschuldeten Aktionär oder ohne Sicherstellung (sogenannte simulierte Darlehen)
 - o Erwerb einer Liegenschaft zu einem übersetzten Preis
- Gewinnausschüttung durch unterpreisige Übertragung von Geschäftsvermögen
Die Gesellschaft veräußert ihrem Anteilsinhaber (oder einer diesem nahestehenden Person) Gegenstände des Geschäftsvermögens zu einem Preis, der offensichtlich unter dem wirklichen Wert liegt. Somit werden die stillen Reserven nicht realisiert oder es werden sogar Vermögensverluste ausgewiesen. Hier können folgende Beispiele angefügt werden:
 - o unterpreisiger Verkauf einer Liegenschaft Verkauf von Aktien unter dem Verkehrswert
 - o unterpreisige Überlassung einer Beteiligung
 - o unentgeltliche Überlassung von Bezugsrechten

Aufgabe 9: Globale Mindeststeuer (10 Punkte)

Fragestellung und Lösungsansätze

Beantworten Sie folgende Fragen 9.1 bis 9.10 zur Globalen Mindeststeuer:

<p><u>Frage 9.1</u> Auf welcher rechtlichen Grundlage wird die Ergänzungssteuer erhoben?</p>	<p>Aktuell wird die Ergänzungssteuer auf Grundlage Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) erhoben.</p> <p>Hintergrund: Die Stimmbevölkerung hat am 18. Juni 2023 mit 78,5 Prozent eine Verfassungsänderung angenommen, welche die rechtliche Grundlage für die Umsetzung der Mindestbesteuerung in der Schweiz schafft. Ziel des Verfassungsgebers war es unter anderem, dass die Einnahmen aus einer höheren Besteuerung in der Schweiz bleiben und nicht ins Ausland abfliessen.</p> <p>Eine Übergangsbestimmung in der Verfassung gibt dem Bundesrat Leitplanken vor, wie er die Mindestbesteuerung umzusetzen hat. Der Bundesrat hat dazu eine Verordnung erlassen. Diese gilt solange, bis sie von einem Bundesgesetz abgelöst wird. Der Bundesrat muss dem Parlament dieses Bundesgesetz spätestens nach sechs Jahren vorlegen.</p>
<p><u>Frage 9.2</u> Wann tritt die Ergänzungssteuer in Kraft?</p>	<p>Der Bundesrat hat am 22. Dezember 2023 das Inkrafttreten der OECD/G20-Mindestbesteuerung auf den 1. Januar 2024 beschlossen.</p>
<p><u>Frage 9.3</u> Wer ist in der Schweiz ergänzungssteuerpflichtig?</p>	<p>Eine Ergänzungssteuerpflicht besteht für steuerlich der Schweiz zugehörige Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft gemäss ihrer konsolidierten Jahresrechnung einen jährlichen Umsatz von EUR 750 Mio. erreicht (Art. 8 E-MindStV).</p>
<p><u>Frage 9.4</u> Welche Geschäftseinheit ist Steuersubjekt bei der Ergänzungssteuer?</p>	<p>Steuerpflichtig ist die oberste inländische Geschäftseinheit in ihrem Ansässigkeitskanton. Fehlt eine solche oberste inländische Geschäftseinheit, ist die wirtschaftlich bedeutendste inländische Geschäftseinheit steuerpflichtig.</p>
<p><u>Frage 9.5</u> Erklären Sie den sog. "One-Stop-Shop" im Kontext der globalen Mindeststeuer.</p>	<p>Für die Ermittlung der Ergänzungssteuer sind die Ergebnisse aller Geschäftseinheiten in der Schweiz zu aggregieren (sog. länderweises Blending). Das bedeutet, dass die Ergebnisse der einzelnen Geschäftseinheiten alleine nicht Aufschluss darüber geben, wie hoch die Ergänzungssteuer für die Schweiz ausfällt. Pro Unternehmensgruppe in der Schweiz ist eine Geschäftseinheit steuerpflichtig und ein Kanton nimmt die Veranlagung für die ganze Unternehmensgruppe vor.</p> <p>Dieser Kanton ist der sog. One-Stop-Shop. Er veranlagt resp. bezieht die Ergänzungssteuer und nimmt die Verteilung der Einnahmen auf den Bund und die anderen Kantone vor. Dies bringt auch aus Sicht der Unternehmensgruppe eine wesentliche administrative Erleichterung.</p>
<p><u>Frage 9.5</u> Wie funktioniert die Ergänzungssteuer?</p>	<p>Mit der sogenannten Qualified Domestic Minimum Top-up-Tax (QDMTT) erfasst ein Staat die bei ihm ansässigen und mit weniger als 15 Prozent besteuerten Gesellschaften. Sie betrifft in- und ausländische Unternehmensgruppen. In der Schweiz wird die QDMTT in Form einer nationalen Ergänzungssteuer sichergestellt.</p>

<p><u>Frage 9.6</u> Wie setzt sich der für die Ergänzungssteuer massgebende GloBE-Gewinn oder –verlust zusammen?</p>	<p>Ausgehend vom Reingewinn nach anerkanntem Standard (zumeist IFRS), wird der Jahresüberschuss oder –fehlbetrag einer Geschäftseinheit um die folgenden Posten angepasst, um zum GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Geschäftseinheit zu gelangen:</p> <p><u>Gemäss OECD-Mustervorschriften in MR 3.2.1</u></p> <ul style="list-style-type: none"> a) Nettosteueraufwand; b) ausgenommene Dividenden; c) ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste; d) nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste; e) gemäss Artikel 6.3 ausgenommene Gewinne oder Verluste aus der Veräusserung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten; f) asymmetrische Wechselkursgewinne oder -verluste; g) grundsätzlich unzulässige Aufwendungen; h) Fehler aus der Vorperiode oder Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze; i) abgegrenzter Pensionsaufwand.
<p><u>Frage 9.7</u> Gibt es Ausnahmen für Erträge aus internationalem Seeverkehr (die Schweiz ist eine global bedeutende Seefahrernation)?</p>	<p>Für multinationale Unternehmensgruppen mit Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr werden die Erträge und anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr jeder Geschäftseinheit von der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts für das Steuerhoheitsgebiet, in dem die betreffende Geschäftseinheit belegen ist, ausgenommen.</p>
<p><u>Frage 9.8</u> Wer ist für die Veranlagung der Ergänzungssteuer zuständig?</p>	<p>Die Ergänzungssteuer ist eine Bundessteuer. Wie bei der direkten Bundessteuer wird sie von den Kantonen veranlagt.</p>
<p><u>Frage 9.9</u> Wem stehen die zusätzlichen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zu?</p>	<p>Die Verfassungsbestimmung sieht vor, dass zusätzliche Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zu 75 Prozent den Kantonen und zu 25 Prozent dem Bund zukommen.</p> <p>Kantone, die heute weniger als 15% Steuern verlangen und relativ viele der von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmensgruppen beheimaten, werden auch mehr Erträge aus der Ergänzungssteuer vereinnahmen als andere Kantone.</p> <p>Diese Kantone sind zugleich am stärksten von der zusätzlichen Steuerbelastung und der Einbusse an Standortattraktivität betroffen.</p>
<p><u>Frage 9.10</u> Sind Steuerbelastungen von weniger als 15% für von der Ergänzungssteuer betroffene Unternehmen weiterhin möglich?</p>	<p>Steuerbelastungen von weniger als 15% sind weiterhin möglich, wenn das Unternehmen über Substanz verfügt. Der Substanzabzug ermöglicht es, dass Gesellschaften, die über viel Substanz in Form von Sachanlagen sowie Personal verfügen, auf einen Teil des Gewinns weiterhin tiefer als mit 15% besteuert werden können. Im ersten Jahr beträgt der Substanzabzug 10% der Lohnsumme plus 8% der materiellen Sachanlagen. Nach der Übergangsperiode können Gewinne in der Höhe von 5% der Lohnsumme und der Sachanlagen vom Substanzabzug profitieren. Standorte, mit vielen substanzstarken Unternehmensgruppen sind demnach von der Mindestbesteuerung weniger betroffen als Standorte, in welchen viele substanzschwache Tätigkeiten erbracht werden.</p>